



**A PERMANENTE ÂNSIA ARRECADATÓRIA DO ESTADO VIA SANÇÕES
POLÍTICAS COMO FORMA COERCITIVA E INDIRETA DE COMPELIR O
CONTRIBUINTE A ADIMPLIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

*THE STATE'S PERMANENT EAGERNESS FOR TAX LEVYING VIA POLITICAL
SANCTIONS AS A COACTIVE AND INDIRECT WAY TO COMPEL THE TAXPAYER TO
SETTLE THE TAX CREDIT*

Henrique Avelino Lana*
Lucas Vinícios Cruz**

RESUMO: As sanções políticas são restrições ou proibições impostas pelo Estado ao contribuinte, a fim de, indiretamente, forçá-lo a pagar algum tributo, assegurando a efetividade de obrigações tributárias. Ou seja, o Estado, abusando do seu poder de polícia e das demais prerrogativas que lhe são exclusivas, se vale de outros meios, diferentes dos previstos em lei, para realizar a cobrança de tributos. Assim, esta pesquisa tem o objetivo de demonstrar se as sanções políticas são usadas pelo Estado, bem como se tal prática é inconstitucional. Para alcançar o objetivo almejado, foi feito um estudo na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca do tema. A metodologia a ser utilizada é a da finalidade de pesquisa aplicada, com pesquisa exploratória, em abordagem qualitativa, por método indutivo, mediante pesquisa bibliográfica, toda ela especializada sobre o tema. Ao final, concluiu-se que as sanções políticas são inconstitucionais, tendo em vista que estas violam direitos e princípios previstos na Constituição da República Federativa do Brasil. Ademais, o Supremo Tribunal Federal sumulou o seu entendimento, conforme os verbetes das súmulas 70, 323 e 547, repudiando as sanções políticas. Ainda assim, o Estado continua se valendo das sanções políticas para cobrar o crédito tributário.

Palavras-chave: Direito tributário; crédito tributário; sanções políticas; inconstitucionalidade.

ABSTRACT: Political sanctions are restrictions or prohibitions imposed by the State on the taxpayer in order to indirectly force him to pay some tax, ensuring the effectiveness of tax obligations. That is, the State, abusing its police power and other exclusive prerogatives, uses other means, different from those provided for by law, to perform the collection of taxes. Thus, this research aims to demonstrate whether political sanctions are used by the state, as well as whether such a practice is unconstitutional. In order to achieve this objective, a study

* Pós-doutorando, Doutor em Direito Privado pela PUC Minas, Mestre em Direito Privado pela PUC Minas, Especialista em Direito de Empresa pela PUC Minas e Graduado em Direito pela PUC Minas – Professor de Cursos de Graduação e Pós-Graduação em Belo Horizonte/MG.

** Pós-graduado em Direito de Empresa pela PUC Minas. Graduado em Direito pelo Centro Universitário UNA, gratificado com a medalha de ouro Portal UNA, premiação entregue ao melhor aluno do curso de Direito do Centro Universitário UNA. Membro pesquisador e bolsista do Grupo de Pesquisa Empresa, Direito e Desenvolvimento Social, vinculado ao Centro Universitário UNA.

was made in the doctrine and jurisprudence of the Federal Supreme Court on the subject. The methodology to be used is that of the purpose of applied research, with exploratory research, in qualitative approach, by inductive method, through bibliographical research, all specialized on the subject. In the end, it was concluded that political sanctions are unconstitutional, since they violate the rights and principles established in the Constitution of the Federative Republic of Brazil. In addition, the Supreme Court summoned its understanding, according to the entries of the precedents 70, 323 and 547, repudiating the political sanctions. Even so, the State continues to use the political sanctions to collect the tax credit.

Key-words: Tax law; tax credit; political sanctions; unconstitutionality.

1. INTRODUÇÃO

Conforme dados empíricos obtidos por uma pesquisa realizada em 2014 (BRASIL, 2015), o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias da América Latina. Desta forma, a tributação é uma enorme fonte de arrecadação do Estado, já que constitui cerca de 35% do PIB brasileiro. Assim, como a arrecadação de tributos é uma das maiores formas de arrecadação que o Estado possui, é normal que este faça de tudo para recolher os tributos.

A par das obrigações tributárias, as quais decorrem da lei, é lícito ao poder público, com o objetivo de tornar efetivo o cumprimento das aludidas obrigações para melhor atender aos interesses da sociedade, impor limitações às atividades econômicas.

Porém, a Administração Pública instituiu algumas formas indiretas, não previstas em lei, para a obtenção do pagamento de tributos por parte do contribuinte. Em outras palavras, a Administração Pública criou diversas formas indiretas para compelir o contribuinte a regularizar sua situação fiscal.

Essas formas indiretas são as chamadas “sanções políticas”, que são restrições ou proibições impostas pelo Estado ao contribuinte, a fim de, indiretamente, força-lo a pagar algum tributo, assegurando a efetividade de obrigações tributárias. Ou seja, o Estado, abusando do seu poder de polícia e das demais prerrogativas que lhe são exclusivas, se vale de outros meios, diferentes daquele próprio, para realizar a cobrança de tributos, que nem sempre teriam seu pagamento de forma espontânea.

Ocorre que estas sanções políticas são consideradas inconstitucionais, na medida em que trazem expressa violação a direitos e princípios constitucionais, por exemplo, ao princípio da legalidade, contraditório, ampla defesa e livre exercício da atividade econômica.

Neste diapasão, o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, no sentido de que é vedada a utilização de sanções políticas pelo Estado como forma coercitiva de compelir o contribuinte a pagar tributos. Para tanto, foram editadas as súmulas n. 70, 323 e 547, todas do Supremo Tribunal Federal, no intuito de acabar com as sanções políticas no Estado brasileiro.

Todavia, mesmo com a edição destas súmulas, a Administração Pública continua se valendo de formas coercitivas para forçar o contribuinte a pagar tributos, ou seja, o Estado continua utilizando sanções políticas ao invés de aplicar o procedimento correto para a cobrança de tributos, procedimento este previsto no Código Tributário Nacional e na Lei n. 6.830/80.

Assim, o presente artigo tem como objetivo realizar um estudo acerca da utilização de sanções políticas pelo Estado como forma indireta e coercitiva de cobrar o crédito tributário, bem como demonstrar que tal conduta é contrária à Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, analisando, ainda, qual é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal e da doutrina acerca do tema.

Para tanto, isto é, para alcançar o objetivo principal desta pesquisa, será feito um breve estudo acerca do tributo e das suas características, passando pela hipótese de incidência tributária e fato gerador do tributo. Após, será explicada a obrigação tributária e o crédito tributário, bem como a partir de quando o pagamento deste poderá ser exigido pelo Fisco.

Portanto, este tema, pode-se dizer, possui grande relevância para o mundo jurídico, pois, como será demonstrado, o Estado continua se valendo de formas coercitivas e abusivas para realizar a cobrança de tributos, o que é inconstitucional, tendo em vista que há um procedimento próprio para que a Administração Pública realize a cobrança de tributos da maneira adequada.

2. BREVES PONDERAÇÕES ACERCA DO TRIBUTO, DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como foi acima salientado, a presente pesquisa tem como objetivo principal, realizar um estudo acerca da utilização de sanções políticas. Porém, antes de dar início ao estudo das sanções políticas, é necessário compreender o que é tributo e quais são as espécies tributárias, entender o que é hipótese de incidência, fato gerador, obrigação tributária, o crédito tributário e quando o seu pagamento passará a ser exigível.

2.1 CONCEITO DE TRIBUTO

Em 25 de outubro de 1966, foi publicada no Brasil a Lei n. 5.175/66 que, posteriormente, com o advento do Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967, passou a se denominar Código Tributário Nacional (CTN), por tratar de normas de Direito Tributário em âmbito nacional, a ser observada por todos os entes da Federação (FONTES, 2013, p.110).

Porém, o Art. 146, inciso III, alínea ‘a’ da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, dispõe que caberá à lei complementar instituir norma geral em matéria de legislação tributária que verse sobre o conceito de tributo e as espécies tributárias. Assim, embora o CTN tenha sido formalmente aprovado como uma lei ordinária, o art. 34, §5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias recepcionou o CTN com o “status” de lei complementar, já que regula matéria a ela reservada (FONTES, 2013, p. 110).

Então, o Código Tributário Nacional é formalmente uma lei ordinária, mas materialmente uma lei complementar. Neste diapasão, o art. 3º do CTN definiu o tributo como sendo toda prestação “pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Ao interpretar o conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN, Luciano Amaro¹, em “Direito Tributário Brasileiro”, dispõe que o conceito de tributo previsto na Lei quis explicitar o caráter pecuniário da prestação tributária, a compulsoriedade da prestação, a natureza não sancionatória de ilicitude, a origem legal do tributo e a natureza vinculada da atividade administrativa. Nas palavras do autor:

[...] a) o caráter *pecuniário* da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a *compulsoriedade* dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a *vontade* das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à *vontariedade* de outras prestações pecuniárias; c) a *natureza não sancionatória* de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza

¹ Para o Autor, a definição ideal de tributo seria “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público” (AMARO, 2010, p. 47)

de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a *origem legal do tributo* (como prestação “instituída em lei”), repedindo o Código a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza *vinculada* (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo (AMARO, 2010, p. 40-41).

Assim, para melhor compreensão do tributo, importante destrinchar o seu conceito, explicando cada uma das suas características, conforme será feito a seguir.

2.1.1 PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA (EM MOEDA)

Conforme reza o art. 3º do CTN, o tributo é uma prestação pecuniária², isto é, obrigação de prestar dinheiro ao Estado. Desta forma, a pecúnia representa a prestação em dinheiro, em moeda corrente (real), em cheque, ou em vale postal, conforme art. 162, I do CTN (SABBAG, 2017, p. 420).

Embora o pagamento do tributo, em regra, seja feito em pecúnia, o art. 156, XI do CTN traz a dação em pagamento de bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário. A dação em pagamento, de acordo com o art. 356, do Código Civil, ocorre quando o credor aceita receber alguma prestação diversa da que lhe é devida. Assim, no Direito Tributário, a dação em pagamento de bem imóvel consiste na possibilidade de pagar o tributo com um imóvel, ao invés de pecúnia, na forma da lei.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado (2014, p. 232) aduz que, mesmo com a possibilidade de dação em pagamento de bem imóvel, o contribuinte continua tendo o dever de pagar o tributo em dinheiro, tendo em vista que o tributo é uma prestação pecuniária. A dação em pagamento apenas esclareceu ser admitido ao Fisco, na condição de credor, aceitar prestação diversa da que lhe é devida.

Ainda conforme Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2014, p. 57), o tributo é de natureza pecuniária pois é uma prestação “tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos”, ou seja, por ter o tributo natureza pecuniária, o Estado consegue arrecadar fundos para se manter e arcar com todos os seus custos.

² Embora o tributo seja uma obrigação pecuniária, não são tributos as prestações de caráter contratual, como os “preços” (BALEIRO, 2013, p. 30).

2.1.2 PRESTAÇÃO COMPULSÓRIA

O Tributo se caracteriza por ter caráter compulsório, isto é, não contratual, obrigatório, não voluntário e não facultativo. Isto, pois a supremacia do interesse público corrobora para a imposição unilateral de obrigações, independentemente da anuência do obrigado. Assim, a prestação é dotada de coercibilidade, não dando azo à autonomia da vontade (SABBAG, 2017, p. 421).

De acordo com Luis Eduardo Schoueri:

O tributo não é pago por um ato de vontade, mas em estrito cumprimento de uma determinação legal. Já se disse, jocosamente, que se o imposto fosse voluntário, então ele mudaria de nome: de “imposto” para “voluntário”. É nesse sentido que se deve compreender a natureza compulsória do tributo: não se deve questionar seu mérito. Uma vez surgida a obrigação, ao contribuinte não resta outra opção, senão cumprir sua obrigação e o fisco, por outro lado, deve recebê-la (SCHOUERI, 2014, p. 146).

Logo, a compulsoriedade da prestação tributária está na ausência de vontade na incidência da norma tributária. Assim, o dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade do contribuinte (MACHADO, 2014, p. 57).

2.1.3 NÃO CONSTITUA SANÇÃO POR ATO ILÍCITO

Conforme aduz Eduardo Sabbag (2017, p. 422), “o tributo não é multa, e a multa não é tributo”, ou seja, tributo e multa são expressões totalmente diversas. Isto pois, o tributo tem como hipótese de incidência um ato lícito, enquanto a multa tem como hipótese de incidência um ato ilícito (MACHADO, 2014. p. 59). Desta forma, o tributo não é sanção por ato ilícito, motivo pelo qual não poderá o legislador colocar o ilícito como gerador da obrigação tributária ou dimensionar o montante devido tendo como critério a ilicitude (PAUSEN, 2017. p. 41).

Neste sentido, Machado (2014, p. 59) ensina que quando a lei dispõe que o tributo não constitui sanção por ato ilícito, a ideia é que a lei não pode prevê o elemento ilicitude como hipótese de incidência tributária, ou seja, não pode estabelecer algo ilícito, sob pena de estar instituindo uma penalidade, não um tributo. Em contrapartida, o fato gerador do tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas estas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência tributária.

É por isso que o rendimento auferido em atividade ilícita, por exemplo a renda percebida com o tráfico de drogas, está sujeito ao tributo, o que não é o mesmo que admitir a tributação do ilícito (MACHADO, 2014, p.59).

Logo, o tributo não é sanção por ato ilícito, mas sim uma prestação pecuniária compulsória que tem como hipótese de incidência uma atividade lícita.

2.1.4 INSTITUÍDO POR LEI

Conforme preleciona o art. 150, I da CRFB/88, caberá à lei instituir ou aumentar o tributo, isto é, apenas a lei pode criar o tributo³. Isto decorre do Princípio da Legalidade Tributária, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem lei anterior que o estabeleça (MACHADO, 2014, p. 61).

Destarte, a exigência de lei pelo art. 150, I, da CR/88 constitui limitação constitucional à instituição de tributos. Instituído tributo sem lei, será inconstitucional a norma infralegal instituidora e, portanto, inválida, restando sem sustentação a sua cobrança (PAULSEN, 2017, p. 42). Desta forma, de acordo com o Princípio da Legalidade Tributária, o tributo deve ser instituído por lei.

2.1.5 COBRADO MEDIANTE ATIVIDADE ADMINISTRATIVA PLENAMENTE VINCULADA

Por fim, o tributo deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, a cobrança do tributo é um ato administrativo vinculado da Administração Pública⁴, não tendo ela discricionariedade para apreciar a conveniência e oportunidade do ato.

Nas palavras de Hugo de Brigo Machado:

Dizendo o Código Tributário Nacional que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa *plenamente* vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter. Deve descrever o

³ A lei instituidora do tributo é, a princípio, a lei ordinária. Porém, em casos expressamente previstos na CR/88 é que se há de exigir lei complementar para esse fim (MACHADO, 2014, p. 61).

⁴ Atos vinculados são os que a administração pratica sem margem alguma de liberdade de decisão, pois a lei previamente determinou o único comportamento possível a ser obrigatoriamente adotado sempre que configure a situação objetiva descrita na lei. Não cabe ao agente público apreciar oportunidade ou conveniência administrativas quanto à edição do ato; uma vez atendidas as condições legais, o ato tem que ser praticado invariavelmente (ALEXANDRINO; PAULO, 2011, p. 420-421).

fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo o mais. Nada fica a *critério* da autoridade administrativa, em cada caso. Quando a lei contenha indeterminações, devem estas ser preenchidas *normativamente*, vale dizer, pela edição de ato normativo aplicável a todos quantos se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma (MACHADO, 2014, p. 62-63).

No mesmo sentido, Leandro Pausen (2017, p. 42-43) entende que uma vez ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de constituir o crédito tributário e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte, isto é, não há juízo de oportunidade e conveniência da Administração Pública, tendo em vista que a plena vinculação significa que a autoridade está adstrita ao cumprimento da lei tributária.

Portanto, em apertada síntese, pode-se afirmar que o CTN é taxativo quanto ao que caracteriza um tributo, pois para o ser, é necessário (i) ser prestação pecuniária, ou seja, ser uma obrigação de pagar dinheiro aos cofres públicos; (ii) ter compulsoriedade, obrigatoriedade, não havendo liberdade contratual em querer pagar ou não; (iii) que não constitua sanção, pois o tributo não é multa, já que surge de algo lícito; (iv) ser instituído em lei, pois somente a lei, após todo o processo legislativo, pode instituir o tributo (princípio da legalidade tributária) e; (v) cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, a cobrança do tributo é um ato administrativo vinculado.

2.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR

Cada ente federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), no limite da competência outorgada a ele pela CR/88, irá instituir o tributo, mediante lei, ou seja, os entes federativos exercerão a competência tributária conforme dita o processo legislativo. Nesta senda, a lei editada pelo poder legislativo para criar e instituir determinado tributo (norma tributária), em regra, deverá estabelecer o marco de incidência do tributo, ou seja, trazer determinada hipótese, hipótese esta que terá a descrição de um fato em abstrato que, quando este fato for praticado no mundo real, nascerá uma relação jurídica tributária.

Esta hipótese é denominada hipótese de incidência tributária, que nada mais é do que a descrição em abstrato de determinado fato que, quando constatada sua ocorrência no mundo real, nascerá uma obrigação tributária (FONTES, 2013, p. 124).

Neste diapasão, a hipótese de incidência é a descrição legislativa (abstrata) do fato que faz nascer a relação tributária. A hipótese de incidência apresenta critérios (ou aspectos) que,

se ocorridos no mundo da realidade, nascerá em concreto a obrigação de pagar o tributo (FONTES, 2013, p. 124).

Conforme a explicação de Geraldo Ataliba (2000, p. 58), a hipótese de incidência é a descrição legal de um fato, isto é, a formulação hipotética, prévia e genérica, prevista na lei, de um fato. É apenas um conceito abstrato de qualquer fato concreto.

Assim, uma vez ocorrida a hipótese de incidência, ou seja, se no mundo real, ocorrer a prática do fato previsto na lei em abstrato, ocorrerá o chamado fato gerador (também chamado de fato imponible)⁵ do tributo, que se caracteriza pela ocorrência da hipótese de incidência no mundo real, ou seja, há a subsunção do fato à norma, que ocorre quando o contribuinte pratica o ato descrito na lei em abstrato.

Segundo Geraldo Ataliba (2000, p. 68), o fato imponible (ou fato gerador) é o fato concreto acontecido no universo fenomênico, que dá nascimento à obrigação tributária, por corresponder à descrição prevista na hipótese de incidência. De acordo com o Autor:

A lei (h.i.) descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente estes fatos hic et nunc, com a consistência prevista na lei e revestindo a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que desses fatos nascem obrigações tributárias concretas. A esses fatos, a cada qual, designamos fato imponible (ATALIBA, 2000, p.68).

Desta forma, pode-se afirmar que “o fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma” (PAUSEN, 2017, p. 199). Assim, o fato gerador está previsto nos artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional, sendo que o art. 114 trata do fato gerador da obrigação principal, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O Estado não pode deixar de exigir o tributo quando o fato corresponda à hipótese de incidência, tampouco entender que seja devido relativamente à situação não abarcada por ela, isto é, para que incida a norma tributária, basta que ocorra o que ela prevê como situação geradora da obrigação tributária (PAUSEN, 2017, p. 200).

Em contrapartida, o art. 115 do mesmo Código trata do fato gerador da obrigação acessória, que é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. Ou seja, o fato gerador da obrigação acessória ocorre por exclusão, quer dizer que toda situação que dê origem a um dever que não

⁵ ATALIBA, 2000.

tenha por objeto uma prestação pecuniária (tributo ou penalidade), será o fato gerador da obrigação acessória (AMARO, 2010, p. 283).

Neste sentido, Luciano Amaro sintetiza a diferença entre a obrigação principal e a obrigação acessória, ao aduzir que:

As obrigações tributárias (gênero com o qual o diploma pretendeu abranger todos os deveres legais dos destinatários das normas tributárias, até mesmo o dever de satisfazer a exigência de multa por infração à lei!) foram segregadas nos dois referidos grupos: a) principais, compreendendo os deveres legais que tenham por objeto o pagamento de tributo (prestação pecuniária de natureza não sancionatória) e o pagamento de penalidade pecuniária (que, como se sabe, é sanção e não tributo); e b) acessórias, que abrangem os demais deveres estabelecidos nas leis tributárias, que não tenham conteúdo pecuniário (AMARO, 2010, p. 282).

Note-se que o CTN, em alguns dispositivos, utiliza a expressão “fato gerador” para se referir tanto à circunstância abstrata⁶, definida pelo legislador (hipótese de incidência), quanto a cada um dos fatos concretos que correspondem àquela hipótese (fato imponível) (SHOUEIRI, 2014, p. 498).

Porém, a expressão “hipótese de incidência” não é sinônimo da expressão “fato gerador”. Isto, pois, como dito, a hipótese de incidência é a descrição legal de um fato, isto é, descrição da hipótese em que um tributo é devido, enquanto o fato gerador é o acontecimento do fato descrito na hipótese de incidência (MACHADO, 2014, p. 130).

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

A expressão “hipótese de incidência” designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão “fato gerador” diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese* é simples descrição, é simples previsão, enquanto o *fato* é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto (MACHADO, 2014, p. 131).

Portanto, praticado no mundo concreto o fato previsto na lei (hipótese de incidência), ocorrerá o fato gerador e, uma vez ocorrido o fato gerador, nascerá a obrigação tributária do contribuinte pagar o tributo.

⁶ Exemplo de situação em que o CTN trata a hipótese de incidência por fato gerador está no art. 19 do CTN, que assim dispõe: “Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional” (PAUSEN, 2017, p. 199).

2.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Após o contribuinte praticar o fato gerador do tributo previsto na lei em abstrato, nascerá uma obrigação tributária, que pode ser definida como a relação jurídica que faz nascer o dever de alguém, que será o sujeito passivo da obrigação tributária, e o direito do Estado, sujeito ativo da obrigação tributária (MACHADO, 2014, p. 124).

Esta obrigação tributária é composta pelo sujeito ativo que, na forma do artigo 119 do CTN, é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Conforme Hugo de Brito Machado (2004, p. 407), o sujeito ativo “é a pessoa jurídica de direito público à qual a lei tenha atribuído capacidade tributária ativa, ou competência para exigir o cumprimento da respectiva obrigação tributária”.

Neste sentido, Leandro Pausen amplia a definição de sujeito ativo, ao dizer que,

O sujeito ativo da relação tributária é o credor da obrigação, tendo as prerrogativas de editar normas complementares necessárias à fiscalização e à cobrança, exercer a fiscalização, constituir o crédito tributário mediante lançamento, inscrevê-lo em dívida ativa e exigir o seu pagamento, se necessário, mediante o ajuizamento de execução fiscal (PAUSEN, 2017, p. 206).

Além do sujeito ativo, a obrigação tributária também é composta pelo sujeito passivo, que conforme artigo 121 do CTN é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, podendo se caracterizar pela figura do contribuinte (art. 121, p. único, inciso I do CTN) ou do responsável⁷ (art. 121, p. único, inciso II do CTN).

Porém, o simples fato de existir uma obrigação tributária não dá ao Estado o direito de exigir o pagamento do tributo. Isto, pois a obrigação tributária é ilíquida e inexigível.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado aduz que as prestações tributárias não são, imediatamente, exigíveis pela Administração Pública, tendo em vista que o sujeito ativo tem apenas o direito de realizar, contra o sujeito passivo, um lançamento, criando, assim, um crédito. Assim, apenas este crédito será exigível. Vejamos:

Na obrigação tributária existe o dever do sujeito passivo de pagar o tributo, ou a penalidade pecuniária (obrigação principal) ou, ainda, de

⁷ De acordo com Hugo de Brito Machado, “é responsável a pessoa, natural ou jurídica que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, está obrigada a fazer o recolhimento respectivo por disposição expressa da lei. Não é o devedor do tributo, mas tem a responsabilidade por seu pagamento, porque a lei assim estabeleceu” (MACHADO, 2004, p. 423).

fazer, de não fazer ou de tolerar tudo aquilo que a legislação tributária estabelece no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Essas prestações, todavia, não são desde logo exigíveis pelo sujeito ativo. Tem este apenas o direito de fazer contra o sujeito passivo um lançamento, criando, assim, um crédito. O crédito – este, sim – é exigível. Entendida a palavra “exigível” no sentido de que o crédito pode ser cobrado judicialmente, posto que pode ser inscrito em Dívida Ativa, e a certidão dessa inscrição é título executivo extrajudicial (MACHADO, 2014, p. 125).

Assim, para que o Estado possa exigir o pagamento do tributo, é preciso constituir (formalizar) um crédito a seu favor. A este crédito, dá-se o nome de crédito tributário, que é a materialização de uma obrigação principal. Conforme preleciona Eduardo Sabbag, “o crédito tributário representa o momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária” (SABBAG, 2017, p. 865).

Hugo de Brito Machado (2014, p. 176), ao interpretar a definição de crédito tributário, entende que o crédito tributário é um vínculo jurídico de natureza obrigacional, em que o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo, o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Destarte, o crédito tributário é constituído pelo lançamento, que conforme o artigo 142 do CTN, consistente em um procedimento administrativo de liquidação da obrigação tributária, que após verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo, podendo, ainda, propor a aplicação da penalidade cabível.

Ao interpretar o art. 142 do CTN, Eduardo Sabbag menciona quais são as funções ou finalidades do lançamento, que são:

1. Verificar a ocorrência do fato gerador: a ocorrência do fato imponible, como fato da vida real, descrito na norma, enseja o nascimento da obrigação tributária. Havendo a constituição do liame obrigacional, é possível se falar em quantificação e qualificação da obrigação tributária, por meio do lançamento;
2. Determinar a matéria tributável: visa reproduzir o espectro material de incidência, ou seja, ater-se ao elemento nuclear do tributo exigível. Com o lançamento, permite-se a aferição do *an debeatur* (o “se devido”). (...) Cabe ao lançamento externar tal núcleo tributável de incidência;
3. Calcular o montante do tributo devido: permite-se a aferição do *quantum debeatur* (o “quanto devido”). Assim, o lançamento torna o crédito tributário, antes inexigível e ilíquido, em crédito exigível e líquido. A liquidez, como é cediço, é atributo daquilo que se define, com precisão, quanto à extensão e limites;

4. Identificar o sujeito passivo: o lançamento tem o condão de demarcar, concretamente, a sujeição passiva, definida, normativamente e abstratamente, na lei tributária, no bojo da estrita legalidade (art.97, III, CTN);

5. Propor, se for o caso, a aplicação da penalidade cabível: é o veículo hábil à exigibilidade das sanções cobradas em virtude do descumprimento da obrigação tributária. Nessa medida, o lançamento particulariza, concretamente, a exigibilidade da multa, definida, normativa, restritiva e abstratamente, na lei tributária (art. 97, V, CTN) (SABBAG, 2017, p. 867).

Neste sentido, o lançamento é o instrumento que confere exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a e qualificando-a. Ou seja, à obrigação tributária, que é ilíquida e inexigível, deve-se atribuir certeza e liquidez, que se dão pela atuação do Fisco, por intermédio do lançamento (SABBAG, 2017, p. 865).

Destarte, com o lançamento, o Fisco fica habilitado a exercer o seu direito de cobrança, seja na via administrativa, seja na via judicial, caso o sujeito ativo não tenha êxito na esfera administrativa (SABBAG, 2014, p. 790).

Ressalte-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública. Assim, conforme Nunes (2010, p. 447), após a constituição do crédito tributário pelo lançamento, o sujeito passivo será notificado para realizar o pagamento do crédito tributário no prazo legal, apresentar defesa (impugnação) ou não fazer nada. Caso o sujeito passivo apresente defesa à cobrança e a decisão administrativa seja desfavorável ou, ainda, não pagando e nem apresentando defesa, conforme dispõe o artigo 201 do CTN, ocorrerá a constituição definitiva do crédito tributário, com a consequente inscrição do crédito em dívida ativa.

Conforme Eduardo Sabbag (2017, p. 1059):

Segundo o art. 201 do CTN, o crédito tributário, quando não pago na órbita administrativa às repartições arrecadadoras, dentro do prazo legal ou, ainda, quando resulte de uma decisão administrativa ou judicial do qual ele advenha, converter-se-á em dívida ativa tributária da Fazenda Pública, pelo procedimento intitulado “inscrição” nos livros da repartição competente para tal intento [...]” (SABBAG, 2017, p. 1059).

Ao inscrever o crédito em dívida ativa, além de trazer exequibilidade à relação jurídico tributária, será emitida uma Certidão de Dívida Ativa (CDA), que é um título executivo extrajudicial, conforme artigo 784, IX do Código de Processo Civil.

Assim, com a CDA, o Estado criará o cenário hábil para a cobrança do crédito tributário na via judicial, através de Ação de Execução Fiscal, na forma prevista na Lei 6.830/80, a chamada Lei de Execução Fiscal (SABBAG, 2017, p. 1060).

Ou seja, a inscrição do crédito tributário em dívida ativa cria o título líquido e certo, ao passo que a certidão de inscrição em dívida ativa o documenta para entrada da Fazenda em juízo (BALEIRO, 2013, p. 1480).

Portanto, apenas após a constituição definitiva do crédito tributário e a sua devida inscrição em dívida ativa, o Estado poderá exigir o pagamento do crédito tributário na esfera judicial, por intermédio da Ação de Execução Fiscal, tendo em vista que haverá um título executivo que poderá ser executado.

3. AS SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Após a constituição do crédito tributário, este pode ser exigido pelo Fisco no âmbito administrativo, em que deve ocorrer a notificação de lançamento que assegure ao sujeito passivo da obrigação tributária o exercício do contraditório e ampla defesa, observado, ainda, o princípio constitucional do devido processo legal (HARADA, 2009).

Além da cobrança administrativa, o Fisco pode realizar a cobrança do crédito tributário na via judicial. Neste caso, após a constituição definitiva do crédito tributário, o Estado deve seguir um rito especial previsto na Lei 6.830/80, denominada Lei de Execução Fiscal, que traz o método adequado para a execução judicial do crédito tributário, por intermédio da Ação de Execução Fiscal⁸ (PAUSEN, 2017, p. 463).

Isto pois, ao Fisco, não é dado o poder de proceder à execução administrativa do crédito tributário. Ou seja, este não tem prerrogativa de efetuar, por ato próprio, a constrição do patrimônio do devedor, não podendo realizar diretamente o bloqueio ou a indisponibilidade de bens, tampouco atos expropriatórios (PAUSEN, 2017, p. 463).

Porém, não raro, o Fisco deixa de utilizar a Ação de Execução Fiscal prevista na Lei 6.830/80 para cobrar o crédito tributário, valendo-se das chamadas “sanções políticas” para compelir o sujeito passivo a realizar o pagamento do tributo.

⁸ De acordo com Juliana Frederico Fontes (2013, p. 202), a Ação de Execução Fiscal é a ação judicial que dispõe a Fazenda Pública da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (e suas autarquias) para a cobrança de seus créditos (tributários ou não) inscritos em dívida ativa (cadastro), regulada pela Lei n. 6.830/1990 (LEF – Lei de Execução Fiscal) e subsidiariamente pelo CPC – Código de Processo Civil. Tem por escopo expropriar o contribuinte de seu patrimônio, a fim de que seja satisfeita a pretensão fiscal (pagamento do crédito).

Neste diapasão, as sanções políticas, segundo Hugo de Brito Machado, caracterizam-se por serem restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento do tributo (MACHADO, 2014, p.511). Ou seja, as sanções políticas são formas coercitivas e indiretas que o Estado utiliza para compelir o contribuinte a pagar tributos.

Florence Haret (2015, p. 334-346) entende que sanções políticas são “as diferentes formas de meio coercitivo de cobrar tributo usado pelo Fisco, alheias à técnica do lançamento”. E complementa, ao dizer que “toda atuação do Estado em que o contribuinte encontrar-se-ia coagido a quitar a pendência sem poder questionar o passivo configura sanção política”.

Lopes e Magalhães (2015, p. 286) prelecionam que as sanções políticas podem ser definidas como uma coação que o Estado exerce sobre o contribuinte para forçá-lo a adimplir a obrigação tributária.

Destarte, as sanções políticas são consideradas inconstitucionais, tendo em vista que violam diversos direitos e princípios constitucionais previstos no texto da Constituição da República, como adiante será demonstrado. Inclusive, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a existência das sanções políticas, sumulando seu entendimento de acordo com as súmulas 70, 323 e 547, conforme também será demonstrado.

Porém, mesmo sendo inconstitucionais, as sanções políticas são normalmente praticadas pelo Estado, geralmente por puro comodismo das autoridades da Administração Tributária, que encontram nas sanções políticas um meio mais fácil de fazer a cobrança de tributos (MACHADO, 2014, p. 512).

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo (2012, p. 352), embora as autoridades que integram o Fisco tenham conhecimento da invalidade das sanções políticas e do posicionamento do STF acerca destas, as sanções políticas são comumente praticadas pelas autoridades. Ainda de acordo com o Autor, frequentemente, a prática das sanções políticas não são documentadas, no intuito de dificultar o acesso do contribuinte ao Judiciário.

Assim, dia após dia, a Administração Pública pratica formas de sanções políticas na fiscalização tributária, tais como a apreensão de mercadorias, a interdição de estabelecimento comercial, a recusa de autorização para imprimir notas fiscais, a indisponibilidade injustificada de bens, dentre outras. Desta forma, Hugo de Brito Machado cita diversos exemplos de sanções políticas que, não raro, são utilizadas pelo fisco. Vejamos:

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a

comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização, a recusa de autorização para imprimir notas fiscais, a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes, a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte, a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros.

Neste diapasão, Harada também cita diversas formas de sanções políticas que são utilizadas pelo fisco, vejamos:

A inscrição no Cadin; o protesto de certidão de dívida ativa; a indisponibilidade universal de bens; a sonegação de certidão negativa, ou da certidão positiva com efeito de negativa; a proibição de sócio de empresa inadimplente constituir ou participar de outra empresa; a proibição de empresa inadimplente imprimir talonários etc, configuram instrumentos de coerção indireta para pagamento de tributo exigível (HARADA, 2009).

Sendo assim, as sanções políticas são formas indiretas e coercitivas utilizadas pelo Estado para compelir o contribuinte a adimplir a obrigação tributária, ou seja, o Estado se vale de meios gravosos e indiretos de coerção estatal, restringindo a liberdade do contribuinte, forçando-o ao pagamento de tributos, devidos ou não.

3.1 A INCONSTITUCIONALIDADE DAS SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO: VIOLAÇÃO A DIREITOS CONSTITUCIONAIS

Conforme foi acima mencionado, o Estado, no intuito de arrecadar dinheiro aos cofres públicos, não raro utiliza sanções políticas para forçar o contribuinte a pagar o crédito tributário que, muitas vezes, é indevido. Assim, o contribuinte, inúmeras vezes, possui suas mercadorias apreendidas, tem seu estabelecimento comercial fechado, não consegue expedir uma certidão positiva, dentre outras formas de coerção estatal, apenas por estar inadimplente com suas obrigações fiscais. Porém, as sanções políticas violam direitos e garantias constitucionais do contribuinte, conforme abaixo será demonstrado.

3.1.1 DEVIDO PROCESSO LEGAL

As sanções políticas violam o direito do contribuinte ao devido processo legal, previsto no art. 5º, inciso LIV, da Constituição da República, que dispõe que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 351).

Este direito fundamental é de suma importância para a efetividade do Estado Democrático de Direito, tendo em vista que obriga o Estado a observar as normas processuais para que possa privar alguém dos seus bens Jurídicos (NUNES, 2010, p. 446).

Neste diapasão, com as sanções políticas, o contribuinte ficará, a princípio, impossibilitado de impugnar o crédito tributário, ou seja, não poderá oferecer impugnação na esfera administrativa ou opor embargos à execução fiscal, não restando outra opção ao contribuinte, senão pagar o crédito tributário.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado Segundo explica que a apresentação de impugnação na via administrativa e a oposição de embargos à execução fiscal são formas de o contribuinte ter assegurado o seu direito ao devido processo legal. Porém, com as sanções políticas, o contribuinte é compelido a realizar o pagamento involuntário do crédito tributário. Vejamos:

[...] efetuado um lançamento equivocado, o contribuinte pode oferecer impugnação administrativa, que suspende a exigibilidade do crédito tributário. Caso não haja êxito na esfera administrativa, ou não tenha sido exercida a opção pela sua utilização, o contribuinte pode, uma vez executado, oferecer bens à penhora, e discutir, em sede de embargos, a validade do lançamento correspondente. Essa é a maneira válida de constituição e cobrança de um crédito tributário, porque assegura o exercício das faculdades decorrentes do devido processo legal. Com a aplicação das sanções políticas, o contribuinte é colocado diante da opção de pagar incondicionalmente o crédito – sem discuti-lo – ou ver ceifado o seu direito ao livre exercício de uma atividade profissional ou econômica (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 351).

Portanto, pode-se afirmar que as sanções políticas violam o direito ao devido processo legal, previsto no art. 5º, inciso LIV, da CRFB/88.

3.1.2 CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA

As sanções políticas violam expressamente o direito ao contraditório e ampla defesa,⁹ previstos no art. 5º, LV, da Constituição da República de 1988, que são desdobramentos do devido processo legal, eis que, quando tais atos são praticados, o contribuinte que,

⁹ Por ampla defesa entende-se o asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de omitir-se ou calar-se, se entender necessário, enquanto o contraditório é a própria exteriorização da ampla defesa, impondo a condução dialética do processo (par conditio), pois a todo ato produzido pela acusação caberá igual direito da defesa de opor-se-lhe ou de dar-lhe a versão que melhor lhe apresente, ou, ainda, de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor (MORAES, 2017, p. 85).

supostamente, estaria em débito com a Fazenda, ficaria impossibilitado de discutir eventual ilegalidade acerca do tributo exigido.

Isto pois, quando a sanção política é praticada pelo Fisco, o contribuinte, muitas vezes, precisa optar por se submeter às sanções políticas, pagando o crédito tributário, ou discutir a legalidade do crédito tributário na esfera judicial e da forma que tal crédito está sendo cobrado, correndo o risco de ter a sua atividade empresarial prejudicada.

Veja-se, por exemplo, o contribuinte que tem seu estabelecimento comercial interditado por estar inadimplente com a Fazenda Pública. Ora, a cada dia de interdição, este contribuinte estará impossibilitado de exercer a sua atividade profissional e, conseqüentemente, estará sofrendo enormes prejuízos. Neste sentido, Hugo de Brito Machado Segundo aduz que:

Mais claro e patente, porém, é o desrespeito ao devido processo legal, do qual o contraditório e a ampla defesa são desdobramentos. A apreensão descabida põe o contribuinte na condição de escolher o exercício de seu direito de defesa em face de uma exigência fiscal que considera indevida ou a liberação de mercadorias ou bens indispensáveis à suas atividades econômicas mediante o pronto pagamento de tudo que lhe é exigido, sem questionamentos (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 83).

Em razão destas situações e outras mais, não raro, o contribuinte, quando vítima destes atos coercitivos praticados pela Administração Pública, prefere abrir mão do seu direito de defesa e se submeter às sanções políticas, pagando o crédito tributário que, muitas vezes, é indevido, tendo em vista que pagar é mais rápido e menos custoso do que discutir judicialmente a legalidade do crédito tributário.

3.1.3 LEGALIDADE

Há de se destacar, ainda, que ao se valer de sanções políticas no intuito de satisfazer o crédito tributário, o Estado está violando a legalidade, prevista no artigo 5º, inciso I, da CRFB/88, que dispõe que ninguém será obrigado a fazer alguma coisa, senão em virtude de lei. Desta forma, o processo judicial e todos os procedimentos administrativos devem observar a forma prevista em lei.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado Segundo salienta que:

Por legalidade, entende-se a garantia concedida aos cidadãos de que estes somente por lei poderão ser obrigados a fazer ou a deixar de fazer

alguma coisa. Consagrada no art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988, a legalidade impõe-se nas relações processuais como nos atos do Poder Público de uma maneira geral. Desse modo, não apenas os procedimentos administrativos de controle interno da legalidade dos atos administrativos preliminares (v.g., uma fiscalização tributária), como também o processo administrativo de controle interno da legalidade dos atos administrativos, e o processo judicial tributário, enfim, toda a atividade processual tributária desenvolve-se, como não poderia deixar de ser, nos termos em que prevista previamente em lei (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 21).

Neste diapasão, de acordo com o Direito Administrativo, a legalidade também está prevista no art. 37 da CRFB/88, mas possui outra acepção, que dispõe que a Administração Pública só poderá fazer o que a lei determina¹⁰. Isto, pois para os particulares, a regra é a autonomia da vontade, enquanto a Administração Pública não tem vontade autônoma, já expressa a “vontade geral”, manifestada pelos representantes do povo, motivo pelo qual, para a Administração Pública, não é suficiente a ausência de proibição em lei para que a Administração Pública possa agir, é necessária a existência de uma lei que imponha ou autorize determinada atuação administrativa (ALEXANDRINO; PAULO, 2011, p. 189).

Ora, conforme já foi acima mencionado, a forma correta para o Estado cobrar o crédito tributário é através de Ação de Execução Fiscal, cujo rito está previsto na Lei 6.830/80. Portanto, ao praticar atos que configuram sanção política para compelir o contribuinte a pagar o crédito tributário ao invés de ajuizar Ação de Execução Fiscal, consequentemente, o Estado estará violando o princípio da legalidade previsto no Texto Constitucional, motivo pelo qual, pode-se concluir pela inconstitucionalidade das sanções políticas.

3.1.4 DIREITO À LIVRE INICIATIVA E DIREITO AO LIVRE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE ECONÔMICA

As sanções políticas são inconstitucionais, tendo em vista que violam o direito à livre iniciativa e o direito ao livre exercício da atividade econômica, previstos nos artigos 5º, XIII e 170, parágrafo único, todos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹⁰ Importante ressaltar, que a Administração Pública deverá observar não apenas o disposto nas leis, pois também deverá observar os princípios jurídicos e do ordenamento jurídico como um todo, isto é, a Administração pública deverá atuar conforme a lei e o direito, conforme redação do art. 2º, inciso I, parágrafo único, da Lei 9.784/99 (ALEXANDRINO; PAULO, 2011, p. 190).

Quando o Fisco apreende mercadorias do contribuinte, ou interdita seu estabelecimento comercial, tal ato influencia diretamente no exercício da sua atividade econômica, tendo em vista que este estará impedido de exercer a sua atividade profissional.

Florence Haret (2015, p. 334-346) possui o mesmo entendimento, ao dizer que “é prática contrária aos direitos fundamentais dos contribuintes, ferindo garantias como livre exercício do trabalho, ofício ou profissão (CF, art. 5º, XIII), da atividade econômica (CF, art. 170, parágrafo único) e do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV)”.

Ora, todos tem o direito ao livre exercício da atividade econômica, inclusive o contribuinte que está inadimplente. Neste diapasão, Sacha Calmon salienta que tudo que o legislador fizer visando direta ou indiretamente impedir ou restringir o exercício dos ofícios e das profissões será inconstitucional (COELHO, 1980, p. 141, 142 e 143). O autor aduz ainda que o legislador não poderá, portanto, a título de sancionar descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, impedir ou mesmo restringir a atividade empresária do contribuinte (COELHO, 1980, p. 141, 142 e 143).

Logo, qualquer que seja a restrição que implique em cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único da Carta Maior (MACHADO, p. 46).

3.1.5 RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE

Além de violar o direito ao livre exercício da atividade econômica, as sanções políticas são incompatíveis com o sistema constitucional tributário, notadamente com os princípios da proporcionalidade e razoabilidade (LOPES; MAGALHÃES, 2015, p. 287).

Ressalte-se que os princípios da razoabilidade e proporcionalidade são aplicados principalmente no controle de atos discricionários da Administração Pública, que impliquem restrição ou condicionamento a direitos dos administrados (no caso, do contribuinte) ou imposição de sanções administrativas (ALEXANDRINO; PAULO, 2011, p. 201).

Neste diapasão, de acordo com Marcelo Alexandrino e Vicente de Paulo (2011, p. 202 e 203), o princípio da razoabilidade¹¹ está ligado à adequação e necessidade do ato ou da atuação da Administração Pública, “adequados à consecução do fim almejado e que sua utilização, especialmente quando se trate de medidas restritivas ou punitivas, seja realmente necessária”.

¹¹ O princípio da razoabilidade, segundo o STF, está positivado implicitamente na CRFB/88, podendo ser deduzido do art. 5º, inciso LIV, que trata do devido processo legal, por entender que o devido processo legal deve ser regido por leis razoáveis (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 22).

Na mesma esteira, o princípio da proporcionalidade, de acordo com os autores, impede que a Administração Pública restrinja os direitos do particular além do que seria necessário, tendo em vista que “ninguém está obrigado a suportar restrições em sua liberdade ou propriedade que não sejam indispensáveis, imprescindíveis à satisfação do interesse público”. (ALEXANDRINO; PAULO, 2011, p. 203).

Neste sentido, Leandro Paulsen:

Quanto às restrições a direitos, cabe considerar, inicialmente, que o direito ao exercício de atividade econômica ou profissional não pode ser restringido em razão da pura e simples existência de débitos do contribuinte. Tratando-se de direitos constitucionais, seria medida desproporcional tal restrição, mormente considerando que há meios próprios à disposição do Fisco para a cobrança dos seus créditos. Assim, medidas como a interdição de estabelecimento, não autorização da emissão de documentos fiscais, vedação da aquisição de estampilhas e cassação de habilitação profissional não são admitidas, constituindo o que se costuma designar de “sanções políticas” (PAULSEN, 2017, p. 224).

Logo, a prática da sanção política configura ato administrativo desproporcional e carente de razoabilidade, contribuindo com a sua inconstitucionalidade.

3.2 ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DAS SANÇÕES POLÍTICAS

Devido ao grande número de demandas acerca do tema, o Supremo Tribunal Federal se posicionou de forma favorável ao contribuinte, repudiando as sanções políticas.

Assim, para evitar o abuso da Administração Pública, O Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento no sentido de que é inconstitucional a utilização de sanções políticas.

Para tanto, foram editadas pelo Supremo Tribunal Federal, as súmulas 70, 323 e 547. A Súmula 70 dispõe que é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Reza a Súmula 323 que é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributo. Por fim, a súmula 547 preleciona que não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

No julgamento do RE 666.405/RS, o relator Min. Celso de Mello, confirmando o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade das sanções políticas, aduziu em seu voto:

Cabe acentuar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas (CF, art. 170, parágrafo único), de um lado, e a liberdade de exercício profissional (CF, art. 5º, XIII), de outro – e considerando, ainda, que o Poder Público dispõe de meios legítimos que lhe permitem tornar efetivos os créditos tributários –, firmou orientação jurisprudencial, hoje consubstanciada em enunciados sumulares (Súmulas 70, 323 e 547), no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivada tal limitação pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas (RTJ 125/395, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI).

Importante destacar que o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, Joaquim Barbosa, no julgamento do RE 241340, em didático voto, transcreveu o entendimento do STF pela inconstitucionalidade das sanções políticas, ao salientar que:

Em uma série de precedentes, esta Corte tem constantemente reconhecido a inconstitucionalidade das sanções políticas em matéria tributária. Sanções políticas referem-se a quaisquer instrumentos ou expedientes cujo objetivo é induzir o sujeito passivo ao pagamento de tributo, em prejuízo do direito de petição (acesso à administração e ao Judiciário) e do direito ao exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em outras palavras, entende-se por sanção política as restrições não-razoáveis ou desproporcionais ao exercício de atividade econômica ou profissional lícita, utilizadas como forma de indução oblíqua ou coação indireta ao pagamento de tributos. (RE 241340, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 14/03/2012, publicado em DJe-062 DIVULG 26/03/2012 PUBLIC 27/03/2012)

Além disso, embora o Supremo Tribunal Federal já tenha sumulado o seu entendimento, o Estado continua praticando atos que caracterizam sanção política, motivo pelo qual, reiteradamente, a Suprema Corte continua julgando casos sobre o tema, como, por exemplo, o AI 798210 AgR, de relatoria do Min. Gilmar Mendes, e o RE 787241 AgR, de relatoria do Min. Marco Aurélio.

Portanto, o entendimento do Supremo Tribunal Federal, no que diz respeito ao tema, sinaliza a inadmissibilidade de quaisquer medidas coercitivas de exigência do tributo, conforme

as súmulas supracitadas exteriorizam esta visão protetora em relação ao contribuinte (SABBAG, 2017, p. 1043).

Ou seja, todas estas três súmulas editadas pelo Supremo Tribunal Federal, bem como a jurisprudência pacífica desta Corte, demonstram que ao condicionar determinado ato ao pagamento prévio de tributos, a Administração Pública está praticando uma forma coercitiva e indireta de cobrança de tributos. Neste diapasão, o crédito tributário, quando não pago de forma espontânea pelo contribuinte, deve ser cobrado pelo Fisco na forma prevista na Lei n. 6.830/80, por intermédio de Ação de Execução Fiscal, e não por meios abusivos de cobrança de tributos, tendo em vista que Ação de Execução Fiscal é a via processual adequada para o sujeito ativo da relação tributária (Fisco), munido da CDA como título executivo extrajudicial, obter do sujeito passivo (contribuinte, substituto ou responsável tributário), a satisfação compulsória do seu crédito (PAUSEN, 2017, p. 465).

4. CONCLUSÃO

Este trabalho não pretende esgotar o tema. Tratam-se de reflexões construtivas, acadêmicas e não definitivas. Como foi acima salientado, de acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional, o tributo é toda prestação pecuniária, isto é, obrigação que é paga em pecúnia; compulsória, tendo em vista a obrigatoriedade no seu pagamento; que não constitui sanção por ato ilícito, já que o tributo não é multa; criado por lei e mediante ato administrativo compulsório.

Nesta senda, quando o ente federativo edita uma lei para criar determinado tributo, a lei criará uma hipótese, denominada hipótese de incidência tributária. Esta hipótese de incidência tributária trará a descrição em abstrato de um fato, fato este que, quando praticado pelo contribuinte no mundo real, configurará o chamado fato gerador. Uma vez constatado o fato gerador, nascerá uma relação jurídico tributária entre a Administração Pública (sujeito ativo) e aquele que praticou o fato (sujeito passivo). Esta relação jurídico tributária é chamada de obrigação tributária, obrigação na qual surgirá o dever do contribuinte (ou responsável) em pagar o tributo.

Porém, para a Administração Pública exigir o pagamento do tributo por parte do contribuinte, é preciso constituir o crédito tributário, que é feito pelo lançamento. Constituído o crédito tributário, caso não ocorra o pagamento voluntário por parte do sujeito passivo, o crédito tributário será inscrito em dívida ativa, gerando uma Certidão de Dívida Ativa.

Assim, com a CDA, a Fazenda Pública poderá ajuizar Ação de Execução Fiscal, na forma prevista na Lei 6.830/80, no intuito de ter adimplido o crédito tributário.

Ocorre, que nem sempre o Estado segue este procedimento para cobrar o crédito tributário do contribuinte, tendo em vista que, não raro, a Administração Pública utiliza as sanções políticas para forçar o contribuinte a adimplir o crédito tributário. Neste diapasão, as sanções políticas se caracterizam por serem formas coercitivas e indiretas do Estado compelir o contribuinte a pagar o tributo, isto é, o Estado impõe restrições ou proibições ao sujeito passivo da obrigação tributária, como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento do crédito tributário.

Entretanto, as sanções políticas violam princípios e direitos constitucionais, previstos na Constituição da República Federativa do Brasil, ao passo que violam o direito à livre iniciativa e o direito ao livre exercício da atividade econômica (artigos 5º, XIII e 170, parágrafo único, da CR/88), devido processo legal (art. 5º, LIV, da CR/88), contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV, da CR/88) e legalidade (art. 5º, II e art. 37, da CR/88).

Neste sentido, é o entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal, que, inclusive, sumulou o seu entendimento, conforme os verbetes das súmulas 70, 323 e 547. Além disso, conforme foi possível perceber ao analisar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, mesmo após a publicação das súmulas 70, 323 e 547, o Estado continua utilizando sanções políticas para compelir o contribuinte a adimplir o crédito tributário. Porém, o STF continua repudiando tais práticas.

Ao que parece, o Fisco não está preocupado em respeitar os direitos fundamentais do contribuinte, já que o seu objetivo é única e exclusivamente, arrecadar dinheiro aos cofres públicos. Ora, tal prática não está de acordo com o Estado Democrático de Direito, tendo em vista que o Estado, valendo-se da sua soberania, oprime o contribuinte, forçando-o a pagar o tributo, violando seus direitos fundamentais.

Noutro norte, não se está defendendo a impunidade do contribuinte em débito com suas obrigações tributárias. De fato, existem sanções aplicadas pelo Fisco ao contribuinte que são constitucionais, ou seja, estão em consonância com o ordenamento jurídico. Em outras palavras, nem todas as sanções caracterizam sanções políticas (BRUM, 2014).

Para que o ato administrativo praticado pelo Estado se caracterize uma sanção política, é necessário que a restrição ao livre exercício da atividade econômica seja não razoável e desproporcional, violando o devido processo legal e o direito ao contraditório e ampla defesa

do contribuinte, de modo que este seja coagido a pagar o crédito tributário. Assim, a sanção imposta será um ato administrativo inconstitucional.

Portanto, como foi acima salientado, as sanções políticas violam direitos garantidos pela CRFB/88, quais sejam direito ao livre exercício da atividade econômica, direito à livre iniciativa, direito ao contraditório e ampla defesa, direito ao devido processo legal, bem como aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, motivo pelo qual, pode-se afirmar que as sanções políticas são inconstitucionais.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Administrativo Descomplicado*. 19. ed., Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Aualização Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 02/06/2017.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Código Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10/11/2017.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. *Código de Processo Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em 09/11/2017.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 02/06/2017.

BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. *Lei de Execução Fiscal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em 02/06/2017.

BRASIL. Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999. *Processo Administrativo Federal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em 06/11/2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga Tributária no Brasil – 2014: Análise por Tributos e Bases de Incidência*. Disponível em:

<<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-adianeiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em 09/11/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso em Mandado de Segurança n. 9698*. Relator: Min. Henrique D'Avila. Julgamento em 11 de julho de 1962. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%289698%2E%2E+OU+9698%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ztlafka>>. Acesso em: 13/02/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 241340/PE*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento em 14 de março de 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+241340%2E%2E+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/m9p6sms>>. Acesso em: 13/02/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 39.933/AL*. Relator: Min. Ary Franco. Tribunal Pleno, julgado em 09/01/1961. Publicado em 13/04/1961.). Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=262598>>. Acesso em 06/11/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 64.054/SP*. Relator: Min. Aliomar Baleeiro. Segunda Turma. Julgado em 05/03/1968. Publicado em 26/04/1968. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2864054%2E%2E+OU+64054%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zc3e9y2>>. Acesso em 06/11/2017.

BRUM, Gabriele Sant'Anna Oliveira. *Sanções políticas em matéria tributária*. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.62, out. 2014. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao062/Gabriele_Brum.html>. Acesso em: 20 fev. 2017.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. *Súmulas do STF e do STJ*: Anotadas e Organizadas por Assunto. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Sanções Tributárias*, in Revista da Faculdade de Direito da UFMG, ano XXV, Nº 22, 1979, p. 331 a 384.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed., São Paulo: Forense, 2016.

FONTES, Juliana Frederico. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Rede Preparatória, 2013.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 26. ed., São Paulo: Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. *Sanções Políticas Como Meio Coercitivo Indireto De Cobrança Do Crédito Tributário*. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XII, n. 64, maio 2009. Disponível

em:<http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6236>. Acesso em 08/02/2017.

HARET, Florence. Desvendando as sanções políticas em direito tributário: Critérios Objetivos de Delimitação das Sanções Políticas sob a Ótica da Jurisprudência do Supremo Mais Recente. In: Carvalho, Cristiano (Coord.). *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Campus Elsevier. 2015.

LOPES, Bráulio Lisboa. *Aspectos Tributários da Falência e Recuperação de Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

LOPES, Bráulio Lisboa; MAGALHÃES, Thainá Fonseca. *Sanções Políticas no Direito Tributário: Violação Às Garantias Constitucionais Do Contribuinte*. Disponível em: <<http://npa.newtonpaiva.br/letrasjuridicas/wp-content/uploads/2016/09/LJ-0541.pdf>>. Acesso em: 04/02/2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional*. 6. ed., São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 6. ed., São Paulo: Editora Atlas S.A., 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138*. Vol. II. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 1 a 95*. Vol. I. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções Políticas no Direito Tributário*. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br/>>. Acesso em: 05/02/2017.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 33. ed., São Paulo: Atlas, 2017.

NUNES, Cleucio Santos. *Curso de Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.

PAUSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: Completo*. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed., São Paulo: Saraiva, 2017.

SHOURI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá Freire de. *Sanções Políticas no Direito Tributário: Precedentes e Atualidades*. Disponível em:

<http://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/75068/sancoes_politicas_direito_souza.pdf>.
Acesso em: 13/02/2017.

Encaminhado em 14/11/18

Aprovado em 23/10/19